



SICA & PARTNERS
Strategia d'impresa pubblica e privata

La Circolare per i clienti

15 settembre 2017

Anteprima

BEPS: disponibili due nuovi documenti dell'OCSE	pag. 2
Alert dichiarazioni 2013, è tempo di rispondere	pag. 2
I profili fiscali dell'intervento del notaio nella soluzione della crisi coniugale	pag. 3
Ecco la procedura per il "visto investitori"	pag. 2
Comunicazione cedolare secca, via libera al ravvedimento	pag. 4
Beni confiscati, i debiti erariali si estinguono	pag. 5
IRAP, niente obbligo dichiarativo per gli agricoltori esenti	pag. 6
Crisi industriale complessa, CIG estesa di 12 mesi	pag. 6
Ecobonus condominio, via libera alla cessione del credito per i contribuenti no tax area	pag. 7
Preventivo scritto obbligatorio per tutti i professionisti, dal 29 agosto è realtà	pag. 8

Adempimenti

Il nuovo spesometro al debutto il 28 settembre	pag. 9
--	--------

Guide operative

Aiuto alla crescita economica: le nuove modalità attuative	pag. 10
--	---------



FISCO

Fiscalità internazionale Transfer pricing

BEPS: disponibili due nuovi documenti dell'OCSE

L'OCSE, come nuovo tassello del mosaico del progetto BEPS (Base erosion and profit shifting), ha aggiornato sul proprio canale ufficiale le Linee guida sul Country-by-Country Reporting (**BEPS Action 13**).

Questi i **temi aggiornati** all'interno del documento:

- Definition of revenues;
- Amount of income tax accrued and income tax paid;
- Short accounting period.

Si ricorda che il BEPS Action 13 ha introdotto un nuovo approccio valutativo della documentazione del transfer pricing, consistente in un file contenente informazioni standardizzate rilevanti per tutti i membri di una multinazionale; in un file locale che si riferisce alla trascrizione materiale del contribuente; in una reportistica tra Paesi (CbC Report) contenenti informazioni sulla distribuzione globale dei redditi e delle imposte del gruppo.

Comunicazione di irregolarità Cartelle esattoriale Avviso di accertamento Modello 730 Modello unico persone fisiche

Alert dichiarazioni 2013, è tempo di rispondere

Si avvicina il termine per rispondere alle **segnalazioni su omesse o tardive dichiarazioni** relative al **2013**. Il **termine massimo** concesso agli intermediari per fornire un riscontro alle comunicazioni scade, infatti, il prossimo **16 ottobre** (termine slittato a tale grazie all'applicazione della sospensione feriale dei termini). In assenza di una risposta si rischia una sanzione che va da 516,46 euro a 5.164,56 euro.

Le irregolarità, segnalate dall'Agenzia delle Entrate a partire dallo scorso 24 luglio tramite il canale Entratel, sono relative all'attività di trasmissione delle dichiarazioni fiscali risultanti **dall'incrocio dei dati presenti nel Sistema informativo dell'Anagrafe tributaria** con riferimento all'anno 2013. Per rispondere gli intermediari potranno utilizzare l'applicativo "In.Te.S.A.", accessibile all'interno del portale Entratel: da qui potranno essere forniti elementi e/o chiarimenti in relazione ai casi segnalati, nonché si potrà allegare eventuale documentazione a supporto. Attraverso lo stesso canale, la Direzione Centrale Audit comunicherà agli interessati l'esito dell'istruttoria in relazione ai casi segnalati.



Imposta di registro

I profili fiscali dell'intervento del notaio nella soluzione della crisi coniugale

Il Consiglio Nazionale del Notariato con lo Studio n. 31-201-T, analizza il nuovo orientamento giurisprudenziale ([Corte di Cassazione sentenze n. 2111 del 3 febbraio 2016](#) e [n. 3110 del 17 febbraio 2016](#)) in merito al **regime fiscale** di esenzione di cui all'[art. 19](#) L. n. 74/1987 in relazione agli atti e documenti relativi al procedimento di scioglimento e cessazione degli effetti civili del matrimonio e al procedimento di separazione personale.

La **Cassazione**, infatti, ha affermato che «*il trattamento fiscale in esenzione deve essere riconosciuto anche all'atto posto in essere tra i coniugi solo in 'occasione' del procedimento di separazione e di divorzio, ove anche assuma la forma e il contenuto di una pattuizione contrattuale ai sensi dell'[art. 1372 c.c.](#) di tenore "diverso" rispetto al contenuto "necessario" della separazione o del divorzio*».

Inoltre, il documento analizza la possibilità di applicare l'esenzione in parola agli **atti esecutivi** di accordi stipulati in previsione della futura separazione o divorzio, nonché agli accordi anteriori, coevi o successivi alla separazione consensuale omologata.

[CNN, 6 settembre 2017, Studio n. 31-2017_T](#)
[Corte di Cassazione 3 febbraio 2016, n. 2111](#)
[Corte di Cassazione 17 febbraio 2016, n. 3110](#)
[Art. 19, Legge 6 marzo 1987, n 74](#)
[art. 1372 c.c.](#)

Legge di Bilancio 2017 Fiscalità internazionale

Ecco la procedura per il "visto investitori"

Il **MISE** ha pubblicato sul proprio sito istituzionale il [Decreto interministeriale 21 luglio 2017](#), con il quale definisce la **procedura per l'accertamento dei requisiti** per l'ingresso ed il soggiorno in Italia degli investitori stranieri ai sensi dell'[art. 26-bis](#), Testo Unico sull'immigrazione (D.Lgs. n. 286/1998), introdotto dalla Legge di Bilancio 2017 ([art. 1](#), comma 148, Legge n. 232/2016).

La norma, finalizzata a **facilitare l'ingresso di potenziali investitori**, consente il soggiorno, per periodi superiori a tre mesi al di fuori delle quote massime previste dal medesimo T.U. sull'immigrazione, agli stranieri che soddisfino i requisiti di cui all'[art. 26-bis](#) citato. A tal fine il Decreto interministeriale pubblicato dal MISE definisce la procedura volta all'accertamento di tali requisiti da parte del Comitato al quale dovrà essere presentata (tramite la piattaforma online) la seguente **documentazione**:

1. copia del documento di viaggio in corso di validità con scadenza superiore di almeno tre mesi a quella del visto richiesto;
2. documentazione con cui il richiedente dimostra di essere titolare e beneficiario effettivo degli importi da destinare agli investimenti, e che tali importi sono disponibili e trasferibili in Italia;



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

3. certificazione attestante la provenienza lecita dei fondi costituita da: 1. una dichiarazione resa dal soggetto richiedente in cui si indica la fonte dalla quale provengono i fondi;
4. certificazione di insussistenza di condanne penali definitive e di carichi pendenti rilasciata dalle autorità competenti dei Paesi diversi dall'Italia nei quali, nei 10 anni precedenti all'invio della candidatura e successivamente al compimento del 18° anno di età, il richiedente ha soggiornato per un periodo superiore a 12 mesi consecutivi;
5. dichiarazione in cui il richiedente si impegna a utilizzare i fondi entro tre mesi dall'ingresso in Italia per la realizzazione dell'investimento o della donazione e a mantenere l'investimento per almeno due anni. La dichiarazione è corredata da una descrizione delle caratteristiche e dei destinatari dell'investimento o della donazione.

Il procedimento dovrà concludersi entro 30 giorni dalla ricezione della domanda. Dopo il rilascio del nulla osta, il richiedente potrà presentare la domanda di visto all'ufficio consolare competente per territorio.

[MISE, Decreto 21 luglio 2017](#)

[Art. 26-bis, D.Lgs. 25 luglio 1998, n. 286](#)

[Art. 1, Legge 11 dicembre 2016, n. 232](#)

Cedolare secca

Ravvedimento operoso

Registrazione contratti di locazione

Locazione

Comunicazione cedolare secca, via libera al ravvedimento

Al via il **ravvedimento operoso** in caso di omessa o tardiva presentazione della comunicazione della proroga del contratto di locazione in regime di "cedolare secca". La conferma arriva dall'Agenzia delle Entrate tramite la [Risoluzione n. 115/E](#) del 1° settembre 2017.

Secondo le nuove indicazioni, nonostante la sanzione applicata alle ipotesi in questione sia già **graduata** in base al ritardo impiegato dal contribuente per presentare la comunicazione, si può comunque applicare l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'[art. 13](#) del D.Lgs n. 472/1997.

La norma che sanziona tali fattispecie, contenuta all'[art. 3](#), comma 3, D.Lgs. n. 23/2011 (recentemente modificata ad opera del [D.L. n. 193/2016](#)) prevede, infatti, che: ***"In caso di mancata presentazione della comunicazione relativa alla proroga, anche tacita, o alla risoluzione del contratto di locazione per il quale è stata esercitata l'opzione per l'applicazione della cedolare secca, entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento, si applica la sanzione nella misura fissa pari a euro 100, ridotta a euro 50 se la comunicazione è presentata con ritardo non superiore a trenta giorni"***.

Ebbene, potendosi ulteriormente beneficiare delle riduzioni previste dal ravvedimento, significa che:

- se la comunicazione della proroga e/o della risoluzione del contratto di locazione in cedolare secca avviene con un ritardo non superiore a 30 giorni, la sanzione base è



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

pari a 50 euro, ridotta in base alle percentuali previste dal menzionato art. 13, a seconda di quando viene eseguito il ravvedimento della medesima;

- se la comunicazione della proroga e/o della risoluzione del contratto di locazione in cedolare secca avviene con un ritardo superiore a 30 giorni, la sanzione base è pari a **100 euro**, ridotta in base alle percentuali di cui sopra, a seconda di quando viene eseguito il ravvedimento della medesima.

Altra indicazione fornita dalle Entrate con la medesima Risoluzione riguarda le **modalità di rinuncia all'aumento del canone**, quale condizione per l'esercizio dell'opzione per la cedolare secca. Sul punto, è stato precisato che, nel caso di proroga di un contratto che contenga già la rinuncia all'aumento del canone, il locatore non deve inviare alcuna comunicazione ulteriore in tal senso mediante raccomandata.

[Agenzia delle Entrate, Risoluzione 01 settembre 2017, n. 115/E](#)

[D.L. 22 ottobre 2016, n. 193](#)

[Art. 3, comma 3 D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23](#)

[Art. 13, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472](#)

Misure cautelari

Debiti

IRPEF

IRES

IVA

Beni confiscati, i debiti erariali si estinguono

I debiti IRPEF e IRES dell'impresa confiscata alla mafia si estinguono per confusione. I debiti IVA e IRAP no. È questa, in estrema sintesi l'indicazione contenuta nella [Risoluzione n. 114/E](#) diramata il 31 agosto 2017 dall'Agenzia delle Entrate a seguito della presentazione di un interpellato da parte di un amministratore giudiziario.

I dubbi dell'istante, prospettati alle Entrate, vertono proprio sulla sorte dei **debiti erariali delle imprese confiscate** e, in particolare, sulla portata dell'art. 50 del codice delle leggi antimafia, ai sensi del quale, *“nelle ipotesi di confisca dei beni, aziende o partecipazioni societarie sequestrati, i crediti erariali si estinguono per confusione ai sensi dell'art. 1253 c.c. (confusione in capo allo Stato della qualità di soggetto attivo e di soggetto passivo del rapporto tributario, ndr)”*.

Muovendosi dal testo di tale norma le Entrate compiono una prima **delimitazione**: la confusione opera solo in caso di crediti aventi natura “erariale”, ovvero, a titolo esemplificativo, crediti relativi all'IRPEF, all'IRES, all'IVA, alle ritenute alla fonte, all'imposta di registro e alle imposte ipotecaria e catastale, ma non anche in relazione ai crediti relativi ai contributi previdenziali e assistenziali, ai tributi locali e ai diritti camerati.

Secondo quanto chiarito dalla Risoluzione, **i crediti erariali che si estinguono per confusione** sono, innanzitutto, quelli maturati fino alla data di adozione del provvedimento di sequestro. Per quanto concerne, invece, quelli maturati durante la vigenza del procedimento cautelare, “si estinguono per confusione solo i crediti IRPEF/IRES mancando, con riferimento a detti tributi, il presupposto soggettivo per l'imposizione (lo Stato non è, infatti, identificabile con una persona fisica né è un soggetto passivo ai sensi dell'[art. 74](#) del T.U.I.R.). Restano,



invece, esclusi dall'effetto estintivo i crediti IRAP, IVA o relativi alle ritenute per i quali, quindi, non viene meno la dualità dei soggetti del rapporto obbligatorio”.

[Agenzia delle Entrate, Risoluzione 31 agosto 2017, n. 114/E](#)
[Art. 74, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917](#)

[IRAP](#)
[Modello IRAP](#)
[Impresa agricola](#)
[Legge di Stabilità 2016](#)

IRAP, niente obbligo dichiarativo per gli agricoltori esenti

Sono tenuti alla presentazione della **dichiarazione IRAP** i soggetti per i quali si applica l'esclusione della soggettività passiva ai fini IRAP prevista dalla [Stabilità 2016](#) (art. 1, comma 70, L. n. 208/2015)? È questo uno dei quesiti avanzati dalle Associazioni di categoria degli imprenditori agricoli e risolti dalla [Risoluzione n. 93/E](#) pubblicata dall'Agenzia delle Entrate lo scorso 19 luglio. La prassi in commento fa chiarezza sulle modalità di determinazione dell'imponibile e di compilazione della dichiarazione IRAP da parte dei soggetti che svolgono attività agricole a seguito della esclusione dall'IRAP di alcune di dette attività.

Come noto, infatti, la manovra finanziaria varata lo scorso anno ([L. n. 208/2015](#)) ha ampliato la platea dei soggetti che non sono soggetti passivi dell'imposta, includendo coloro che svolgono le attività per le quali in precedenza si applicava l'aliquota ridotta dell'1,9%, ai sensi dell'abrogato comma 1 dell'[art. 45](#) D.Lgs. n. 446/1997. Tale novità si applica a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 e, quindi, per tutti i soggetti solari, a partire dal 2016.

Ciò premesso, e ritornando al quesito proposto, la **risposta data dall'Amministrazione Finanziaria è negativa**. Secondo quanto precisato nella Risoluzione, “i soggetti che svolgono unicamente attività agricole per le quali è prevista l'esclusione dall'imposizione ai fini IRAP (...) non sono tenuti a presentare la dichiarazione IRAP ad eccezione di quelli che determinano il diritto camerale annuale in base al “fatturato”. Tali soggetti dovranno compilare ordinariamente il modello IRAP (...) al fine di consentire all'amministrazione finanziaria di acquisire le informazioni utili all'applicazione del diritto camerale da comunicare agli enti interessati”.

[Agenzia delle Entrate, Risoluzione 19 luglio 2017, n. 93/E](#)
[Legge 28 dicembre 2015, n. 208](#)
[D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446](#)

[Cassa integrazione Guadagni](#)
[Dipendenti retribuzione e contributi](#)
[Lavoro dipendente e subordinazione](#)

Crisi industriale complessa, CIG estesa di 12 mesi

La domanda di definizione agevolata delle controversie tributarie nelle quali è parte l'Agenzia Ai sensi dell'[art. 44](#) co. 11-bis del D.Lgs. n. 148/15 è stata prevista, per l'anno 2016, in favore delle imprese operanti in aree di crisi industriale complessa, la possibilità di richiedere, da



parte di quest'ultime, un trattamento di integrazione salariale straordinaria sino al limite massimo di 12 mesi.

Il [D.L. 20 giugno 2017, n. 91](#), convertito in [Legge 3 agosto 2017, n. 123](#), oggetto della comunicazione datata 28 agosto del Ministero del Lavoro in esame e pubblicata in Gazzetta Ufficiale 12 agosto, n. 188, ha introdotto, al Capo I, l'art. 3-ter che, modificando l'[art. 44](#) co. 11-bis del D.Lgs. n. 148/15 prevede la concessione, alle imprese operanti in un'area di crisi industriale complessa, di un **ulteriore trattamento di integrazione salariale straordinaria** sino al limite massimo di 12 mesi "per ciascun anno di riferimento": per questo motivo, le imprese che nel 2016 abbiano beneficiato del trattamento di integrazione salariale straordinaria ai sensi dell'[art. 44](#) co. 11-bis del D.Lgs. n. 148/15, possono richiedere, anche per il 2017, la concessione del medesimo beneficio, non oltre il termine di 12 mesi, a valere sulle risorse assegnate per questa annualità.

[D.L. 20 giugno 2017, n. 91](#)

[Legge 3 agosto 2017, n. 123](#)

[D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 148](#)

[Risparmio energetico](#)

[Ristrutturazione edilizie](#)

[Detrazioni per risparmio energetico](#)

[Oneri deducibili e detraibili](#)

Ecobonus condominio, via libera alla cessione del credito per i contribuenti no tax area

A seguito delle modifiche apportate dall'art. 4-bis del D.L. 50/2017 alla disciplina, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate è dovuto tornare sulla cessione del credito di imposta, derivante dall'**ecobonus**, dei **contribuenti no tax area** alle banche, sostituendo, in questo modo, il **provvedimento dell'8 agosto 2017**.

Con la nuova disciplina i contribuenti che rientrano nella no tax area, e che non sono soggetti ad imposizione IRPEF, possono cedere il credito relativo all'**ecobonus sui lavori condominiali** anche a banche ed intermediari finanziari.

Entrando **nel dettaglio** del provvedimento dell'Amministrazione, si nota come il credito può essere ceduto da tutti i condomini beneficiari delle detrazioni d'imposta per gli interventi di riqualificazione. Da ciò discende che la possibilità di cedere il credito riguarda tutti i condomini che contribuiscono alla riqualificazione.

Inoltre, spiega l'Agenzia *"Il credito d'imposta cedibile da parte di tutti i condòmini, compresi quelli che nell'anno precedente a quello di sostenimento delle spese ricadono nella c.d. no tax area, corrisponde alla detrazione dall'imposta lorda delle **spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021** nella misura del 70%, per gli interventi che interessano l'involucro dell'edificio e nella misura del 75%, per quelli finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva degli edifici medesimi."*

Per rendere effettiva la cessione, **il condominio cedente deve comunicare** all'amministratore, **entro il 31 dicembre** del periodo d'imposta di riferimento, **i dati della cessione, l'avvenuta cessione e i dati del cessionario**. Spetterà poi all'amministratore comunicare i dati appena riportati all'amministrazione finanziaria. In caso di mancata comunicazione la cessione risulta inefficace.



SICA & PARTNERS
Strategia d'impresa pubblica e privata

In conclusione, l'AdE rende noto che rimanda ad una successiva Risoluzione l'istituzione del codice tributo per fruire della compensazione del credito tramite modello F24.

[Agenzia delle Entrate, 28 agosto 2017, Comunicato stampa](#)

Parametri professionali POS Professionisti

Preventivo scritto obbligatorio per tutti i professionisti, dal 29 agosto è realtà

Dal 29 agosto scorso, ex [L. n. 124/2017](#), è diventato obbligatorio, per tutte le professioni per cui è prevista iscrizione all'apposito albo o collegio, la **presentazione di un preventivo scritto al cliente** nel momento di conferimento dell'incarico.

In particolare, la [L. n. 124/17](#) ha modificato l'[art. 9](#), co. 4, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla [L. 24 marzo 2012, n. 27](#); il nuovo co. 4 dell' [art. 9](#), recita che *"Il compenso per le **prestazioni professionali** è pattuito, nelle forme previste dall'ordinamento, al momento del conferimento dell'incarico professionale. Il professionista deve **rendere noto obbligatoriamente**, in forma **scritta o digitale**, al cliente **il grado di complessità dell'incarico**, fornendo tutte le informazioni utili circa gli oneri ipotizzabili dal momento del conferimento fino alla conclusione dell'incarico e deve altresì indicare i dati della polizza assicurativa per i danni provocati nell'esercizio dell'attività professionale. In ogni caso la misura del compenso è previamente resa nota al cliente obbligatoriamente, in forma scritta o digitale, con un preventivo di massima, deve essere adeguata all'importanza dell'opera e va pattuita indicando per le singole prestazioni tutte le voci di costo, comprensive di spese, oneri e contributi. Al tirocinante è riconosciuto un rimborso spese forfettariamente concordato dopo i primi sei mesi di tirocinio."*

Lo stesso dettato normativo sopra riportato è anche intervenuto in regolazione dei rapporti tra professionisti e clienti, disciplinando, all'art. 1 co. 152 che "al fine di assicurare la trasparenza delle informazioni nei confronti dell'utenza, i professionisti iscritti ad ordini e collegi sono tenuti ad indicare e comunicare i titoli posseduti e le eventuali specializzazioni."

[Legge 4 agosto 2017, n. 124](#)

[Art. 9, D.L. 24 gennaio 2012, n. 1](#)

[L. 24 marzo 2012, n. 27](#)

ADEMPIMENTI

[Spesometro](#)

[Comunicazione dati IVA](#)

[IVA](#)

[Verifiche fiscali](#)

[Legge di Bilancio 2017](#)



Il nuovo spesometro al debutto il 28 settembre

Con il D.L. collegato alla [Legge di Bilancio 2017](#), a partire dal 1° gennaio 2017 tra i nuovi adempimenti è stato inserito lo **spesometro analitico** trimestrale **2017**.

Il cd. Spesometro introdotto tra gli adempimenti fiscali dal [D.L. n. 78/2010](#), consente di comunicare telematicamente all'Agenzia delle Entrate le **operazioni rilevanti ai fini IVA** (cessioni/acquisti di beni e le prestazioni di servizi rese/ricevute).

L'[art. 4](#) della Legge di Bilancio 2017 ha stabilito che, in riferimento alle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto effettuate, i **soggetti passivi trasmettono telematicamente all'Agenzia delle Entrate**, entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre, **i dati di tutte le fatture emesse nel trimestre** di riferimento, e di quelle ricevute e registrate ai sensi dell'[art. 25](#) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ivi comprese le bollette doganali, nonché i dati delle relative variazioni.

Sono ammesse **due deroghe**: la comunicazione relativa al secondo trimestre è effettuata **entro il 16 settembre** e quella relativa all'ultimo trimestre entro il mese di febbraio.

Inoltre per il primo anno di applicazione della disposizione di cui all'[art. 21](#) del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla [Legge 30 luglio 2010, n. 122](#), come sostituito dal comma 1 del presente articolo, la comunicazione relativa al primo semestre è effettuata entro il **25 luglio 2017**.

Questa scadenza è stata prorogata successivamente prorogata con il decreto milleproroghe in cui è stato stabilito che:

“Per il primo anno di applicazione (...) le comunicazioni possono essere effettuate:

- a) per il primo semestre entro il **16 settembre 2017**;*
- b) per il secondo semestre entro il mese di febbraio 2018”.*

Infine, per venire incontro alle esigenze segnalate dai professionisti, con un comunicato stampa del 1° settembre 2017, il **Ministero dell'Economia e delle Finanze** ha anticipato il contenuto di un D.P.C.M. che **posticipa** dal 16 settembre **al 28 settembre 2017 il termine per effettuare la comunicazione all'Agenzia delle Entrate** dei dati delle fatture emesse e ricevute relative al primo semestre del 2017.

GUIDE OPERATIVE

[ACE](#)

[Modello Unico di società di persone](#)

[Modello Unico Società di capitali](#)

[Patrimonio netto](#)

[IRES](#)



Aiuto alla crescita economica: le nuove modalità attuative

Il [D.M. del 3 agosto 2017](#) il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha definito le modalità attuative in relazione all'**ACE** – Aiuto alla Crescita Economica abrogando il [D.M. del 14 marzo 2012](#)).

Il Decreto divide i **beneficiari** in **due categorie**: Soggetti IRES e soggetti IRPEF.

Soggetti IRES

Per le seguenti società ([art. 73](#), comma 1, lettera a) e b) del T.U.I.R.):

- ✓ società per azioni;
- ✓ società in accomandita per azioni;
- ✓ società a responsabilità limitata;
- ✓ società cooperative;
- ✓ società di mutua assicurazione;
- ✓ società cooperative europee;
- ✓ enti pubblici e privati diversi dai trust;
- ✓ trust residenti nel territorio dello Stato che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale;
- ✓ stabili organizzazioni nel territorio dello Stato delle società e degli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato ([art. 73](#), comma 1, lettera d) del T.U.I.R.);

è ammesso in deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato, l'importo corrispondente al rendimento nozionale della variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Se il periodo d'imposta dovesse essere superiore o inferiore all'anno, la variazione in aumento deve essere ragguagliata alla durata del periodo stesso.

Nota bene:

- **il rendimento nozionale del nuovo capitale proprio**, è determinato mediante l'applicazione dell'aliquota percentuale prevista dall'[art. 1](#), comma 3, D.L. n. 201/2011;
- **il capitale proprio esistente alla data di chiusura dell'esercizio 31/12/2010**, è costituito dal patrimonio netto risultante dal bilancio senza tener conto degli utili del medesimo esercizio.

La variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla data di chiusura dell'esercizio in corso al 31/12/2010 è costituita dalla somma algebrica (se positiva) tra i seguenti elementi:

- ✓ conferimenti di denaro versati dai soci o dai partecipanti;
- ✓ conferimento di denaro effettuati per acquisire la qualifica di soci o partecipati;



- ✓ utili accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili.

Gli **incrementi** rilevano:

- ✓ in caso di conferimenti, se eseguiti in attuazione della delibera di aumento del capitale assunta successivamente all'esercizio in corso al 31/12/10 e a partire dalla data del versamento in caso di conferimenti;
- ✓ alla data dell'atto di rinuncia in caso di rinuncia ai crediti;
- ✓ alla data in cui assume effetto la compensazione in caso di incrementi derivanti dalla compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale sociale;
- ✓ dall'inizio dell'esercizio in cui le riserve sono formate nel caso di accantonamento degli utili.

Nota bene: si considera conferimento in denaro la rinuncia incondizionata dei soci al diritto alla restituzione dei crediti verso la società nonché la compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale.

Tra le **variazioni in diminuzione** rilevano le riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, a soci e partecipanti. È compresa, in questo caso, la riduzione successiva all'acquisto di azioni proprie, che rileva nei limiti degli utili accantonati a riserva.

L'importo così ottenuto, denominato rendimento nozionale del capitale, potrebbe superare il reddito complessivo netto del contribuente, in tal caso l'eccedenza può essere utilizzata in due modi:

- riportandola in diminuzione del reddito complessivo netto dei successivi periodi d'imposta;
- utilizzandola in compensazione dell'IRAP sotto forma di credito d'imposta e ripartendo il credito in cinque quote annuali di pari importo fino a concorrenza dell'Irap del periodo.

Consolidato nazionale

Per i soggetti IRES che partecipano al regime del consolidato nazionale, l'eccedenza del rendimento nozionale rispetto al reddito complessivo netto del soggetto Ires potrà essere utilizzata in deduzione dal reddito complessivo globale netto del gruppo dichiarato fino a concorrenza dello stesso.

Se dovesse residuare, dopo tale operazione, ulteriore parte di eccedenza allora potrà essere utilizzata alternativamente in due modi:

- a) computata in aumento del rendimento nozionale dell'esercizio successivo dalla società ovvero dall'ente;
- b) in compensazione dell'Irap sotto forma di credito d'imposta.



Trasparenza fiscale

In caso di opzione per uno dei due regimi di trasparenza fiscale, l'eventuale eccedenza del rendimento nozionale va utilizzata ripartendola in capo a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili o, in alternativa, utilizzandola in compensazione dell'IRAP.

Se si dovesse decidere per la ripartizione a favore di ogni socio, quest'ultimo potrà:

- 1) utilizzare tale importo in diminuzione del proprio reddito complessivo netto dichiarato;
- 2) oppure procedere con l'utilizzo di tale somma in compensazione dell'IRAP.

Soggetti IRPEF

Le agevolazioni sono applicate, in quanto compatibili, anche:

- alle persone fisiche;
- alle società in nome collettivo;
- alle società in accomandita semplice;

che adottino il regime di **contabilità ordinaria**.

La **variazione in aumento del capitale**, per tali soggetti, deriva dalla somma algebrica (se positiva) dei seguenti elementi:

- ✓ differenza positiva tra patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e patrimonio netto al 31 dicembre 2010;
- ✓ elementi positivi e negativi, rilevati nel corso degli esercizi in regime di contabilità ordinaria a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 così come devono essere considerati dai soggetti IRES.

Per la quantificazione del rendimento nozionale, alla variazione in aumento del capitale va applicata una delle aliquote previste per il calcolo dell'IRPEF. Nel caso di eccedenza del rendimento nozionale rispetto al reddito d'impresa, tale importo potrà essere utilizzato:

- ✓ in aumento dell'importo deducibile determinato per i periodi d'imposta successivi;
- ✓ come credito d'imposta.

Casi particolari:

- **Imprese in regime di contabilità semplificata nell'anno 2010:** in tal caso è computata la differenza positiva o negativa tra il patrimonio netto dell'ultimo esercizio del quinquennio dal 2011 al 2015 in regime di contabilità ordinaria e il patrimonio netto desumibile dal prospetto relativo all'esercizio di prima applicazione, in detto quinquennio, del regime di contabilità ordinaria;



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

- **imprese costituite dopo il 31/12/2010:** in tal caso si assume come differenza il patrimonio netto dell'ultimo esercizio del quinquennio dal 2011 al 2015 in regime di contabilità ordinaria.

Soggetti esclusi

Il beneficio **non si applica** alle società che non sono in condizioni normali di attività e precisamente alle società:

- a) assoggettate alle procedure di fallimento;
- b) assoggettate alle procedure di liquidazione coatta;
- c) assoggettate alle procedure di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi;
- d) che svolgono come attività prevalente quelle attività per cui hanno esercitato l'opzione di cui all'[art. 155](#) del T.U.I.R. (attività marittime);
- e) agricole che determinano il reddito ai sensi dell'[art. 32](#) del T.U.I.R.

Di conseguenza non si applicano altresì agli imprenditori individuali in fallimento e agli agricoltori che determinano il reddito ai sensi dell'[art. 32](#) del T.U.I.R.